

Aplicación de la teoría del error en el sistema sancionatorio tributario de Colombia

Application of the Theory of Error in the Tax Sanction System of Colombia

Aplicação da teoria do erro no sistema de sanção fiscal da Colômbia

ALEJANDRO CAMARGO GONZÁLEZ¹

Resumen

La disposición jurídica que marca el derrotero en lo que respecta a la aplicación y ejercicio de *ius puniendi* por parte de la Administración es el artículo 29 constitucional.

Bajo ese contexto, las facultades sancionadoras que ejerce la Administración en materia tributaria, como un ámbito punitivo más, están sujetas al mandato previsto en dicha norma superior.

El presente escrito pretende poner de manifiesto algunas consideraciones en relación con la aplicación del error, como causal eximente de responsabilidad en materia

impositiva, como una manifestación propia del principio de culpabilidad de que trata el artículo 29 *ibíd.*, así como los efectos punitivos que resultan subyacentes a dicha categoría jurídica.

Palabras clave: Teoría del error; Sistema sancionatorio tributario; *ius puniendi* y responsabilidad estatal.

Abstract

The legal provision that marks the course in regard to the application and exercise of *ius puniendi* by the Administration is Article 29 Constitutional.

¹ Abogado especialista en Derecho Tributario, de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente se trabaja en la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Correo-e: alejocamargo99@gmail.com
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.09>

Under this context, the sanctioning powers exercised by the Administration in Tax matters, as a punitive area, are subject to the mandate provided in said higher standard.

The present document intends to highlight some considerations in relation to the application of the error, as an exempt cause of responsibility in tax matters, as a manifestation of the guilt principle referred to in article 29 *ibid*, as well as the punitive effects that result underlying that legal category.

Keywords: Error Theory; Tax Penalty System; *Ius puniendi* and State Responsibility.

Resumo

A disposição legal que marca o curso em relação à aplicação e exercício do *ius puniendi* pela Administração é o Artigo 29 Constitucional.

Nesse contexto, os poderes sancionatórios exercidos pela Administração em questões tributárias, como área punitiva, estão sujeitos ao mandato previsto no referido padrão superior.

O presente documento pretende destacar algumas considerações em relação à aplicação do erro, como causa isenta de responsabilidade tributária, como manifestação do princípio da culpa referido no artigo 29 *ibid*, bem como os efeitos punitivos resultantes subjacente a essa categoria legal.

Palavras-chave: Teoria dos erro; Sistema de penalidades tributárias; *Ius puniendi* e responsabilidade do Estado.

Introducción

En materia sancionadora, tras la expedición de la Constitución de 1991, quedó claro que el ejercicio del *ius puniendi* no es un monopolio cuya aplicación corre exclusivamente por cuenta de los órganos jurisdiccionales, sino que la Administración puede también ejercerlo bajo el cumplimiento de garantías mínimas.

A esos efectos, en el marco de la teoría de los bienes jurídicos tutelados, se justifica que sea la Administración la que verifique la comisión de ciertas faltas administrativas y, por ende, imponga las sanciones respectivas.

En lo que respecta al sistema sancionador tributario, los tipos infractores y sus sanciones reprimen conductas que denotan el incumplimiento de los deberes que se predicen de los obligados tributarios.

Ahora bien, sin perjuicio del contenido del ilícito tributario, lo cierto es que la facultad punitiva que se reconoce a la Administración se encuentra reglada por una serie de valores de carácter constitucional. Así, del artículo 29 de la Constitución se desprenden los principios de rigen la actividad sancionadora tributaria.

Bajo el anterior contexto, el propósito del presente escrito es plantear los fundamentos teóricos que permiten la aplicación de la categoría jurídica del error de prohibición (bajo todas sus modalidades), como casual eximente de responsabilidad en materia sancionadora tributaria. Para ello, se fijará el contexto constitucional que rige la cuestión, para luego realzar un análisis de las normas

de nuestro Estatuto Tributario que resultan relevantes.

I. Principios Constitucionales que rigen el ejercicio del *ius puniendi* en materia tributaria

Solo hasta la promulgación de la Ley 1607 de 2012, se introdujeron al ordenamiento jurídico colombiano de manera literal algunas categorías jurídicas que se denominaron a sí mismas principios del régimen sancionador tributario. En efecto, en el artículo 197 de la disposición normativa en comento, el legislador señaló textualmente que las sanciones de que trata el Estatuto Tributario deberán imponerse bajo la aplicación, entre otros, de los principios de legalidad, lesividad, economía e imparcialidad.

Pese a la literalidad de la norma indicada, al estudiar a fondo cada uno de los principios allí consagrados, resulta fácil advertir que su contenido se aparta sustancialmente del régimen constitucional que regula la materia, de modo que los verdaderos límites que al respecto debe tener en cuenta la Administración provienen es del texto constitucional.

En ese sentido, desde sus inicios la Corte Constitucional se ha aproximado al tema valiéndose del sistema de responsabilidad penal, para decir que “los principios del derecho penal, como forma paradigmática de control de la potestad punitiva, se aplican, con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado” (sentencia C-597 de 1996).

Aunque resulta valioso el criterio antes indicado, lo cierto es que quedan pendientes

por aclarar, cuando menos, dos cuestiones clave sobre su verdadero alcance: por un lado, la referencia abstracta a los principios del Derecho penal lleva a cuestionarse cuáles son esos principios cuya aplicación resulta válida al ámbito sancionador administrativo y, por otro, la intensidad en lo que respecta a validación.

Sobre este último asunto, Zornoza y Muñoz Martínez han señalado que “se ha pretendido fundar el carácter matizado de la aplicación de los principios penales al Derecho administrativo sancionador en una diferenciación según la cual la prohibición y castigo de la conducta delictiva tiene por fin la defensa de la sociedad, mientras que la infracción administrativa se ha previsto únicamente a efectos de proteger la realización de los cometidos institucionales de la Administración”.

No obstante, la diferenciación entre ilícitos penales y administrativos con fundamento en la naturaleza de los bienes jurídicos tutelados, a efectos de definir la aplicación o inaplicación de los límites propios del *ius puniendi*, desconoce de plano que dicha noción jurídica comporta una manifestación única del poder del Estado que mal podría escindirse en los términos propuestos por la Corte.

Lo anterior nos permite arribar a la siguiente conclusión: los principios que regulan el ejercicio del poder punitivo penal son los mismos que regulan el ámbito sancionador administrativo, en la medida en que provienen de la misma disposición normativa (artículo 29 de la Constitución). Sin embargo, por la naturaleza propia del reproche penal, en dicho ámbito punitivo los principios

en comento adquieren un matiz más intenso y un alcance más profundo.

Con todo, existen categorías jurídicas cuyo contenido es el mismo en uno u otro ámbito sancionador, como es el caso del principio de culpabilidad, tipicidad y antijuridicidad.

A. Alcance del principio de culpabilidad en el ámbito sancionador administrativo tributario

En materia sancionadora tributaria, nuestra realidad jurídica dista de los ordenamientos cuya estructura incorpora normas que exclusivamente tienen por objeto regular las facultades punitivas reconocidas a la Administración de impuestos. En efecto, el Estatuto Tributario colombiano incorporó estrictamente la descripción típica de las conductas y las sanciones respectivas.

Por suerte, del mandato contenido en la Constitución se desprende que no resulta necesario que la legislación tributaria reconozca textualmente la aplicación de distintos principios que rigen la actividad punitiva del Estado, para que estos surtan los efectos jurídicos que les resultan propios.

En lo que respecta al principio de culpabilidad, la disposición constitucional antes mencionada señala que “toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable”.

La presunción de inocencia y el principio de culpabilidad, ontológicamente apuntan a lo mismo. El enfoque acertado indica que nadie puede ser sancionado sin que previamente el Estado haya desplegado una

considerable actividad probatoria, cuya vocación no solo es comprobar la comisión de la infracción del caso, sino también, determinar el componente subjetivo que llevó al sujeto infractor a realizar la falta (Moreno Fernandez, 2010).

A ese respecto, González Méndez (2010) juzgó que el aforismo *nullum crimen sine culpa* establece una relación incuestionable entre el sujeto infractor y los motivos que lo condujeron a cometer la falta.

Lo anterior supone que la realización de infracciones tributarias se escapa a un sistema objetivo de culpa, según el cual, el reproche punitivo se justifica tras la mera verificación de la realización del tipo infractor.

A la luz de las consideraciones hasta aquí expuestas, son diferenciables la culpabilidad como categoría dogmática del concepto de mera culpa.

Pues bien, como se expuso, la culpabilidad determina el componente volitivo que permite al sujeto cometer una infracción y, de paso, le otorga al legislador un baremo para cuantificar la sanción que procede. En efecto, el reproche punitivo que se impone habida cuenta de la realización de un ilícito varía si el sujeto obró con culpa o dolo.

A lo anterior vale la pena añadir la opinión de Córdoba Angulo (2012), quien sostiene que la culpabilidad es el conjunto de condiciones necesarias que permiten justificar la imposición de una pena a un sujeto que ha realizado una conducta típica y antijurídica.

A manera de referente inmediato, vale la pena señalar que dicha definición fue

elevada a categoría normativa por medio del artículo 32 del Código Penal colombiano, en virtud de la cual la culpabilidad es un juicio de reproche y valor elevado en contra del sujeto que ha realizado la conducta contraria al ordenamiento².

Ahora bien, lo que resulta relevante en lo que concierne a la definición de la categoría de culpabilidad bajo el esquema que opera en nuestro ordenamiento, es la configuración de los elementos de la componen:

- (i) La imputabilidad.
- (ii) El conocimiento de la antijuridicidad.
- (iii) La exigibilidad de otra conducta.

Atendiendo al propósito del presente escrito, únicamente se hará referencia al segundo elemento puesto de manifiesto.

El conocimiento de la antijuridicidad hace alusión a la conciencia de ilicitud con la que el sujeto desplegó la conducta respectiva. En otras palabras, para que se predique que el sujeto infractor obró consciente de la ilicitud de su conducta, debió saber o conocer que estaba realizando una conducta descrita como infracción y comprender que ello lesiona determinados bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento.

A su paso, la mera culpa es una de las manifestaciones que demuestran la concurrencia de culpabilidad y no es otra cosa que el

desconocimiento de un deber objetivo de cuidado³.

Ahora, si la responsabilidad en materia sancionatoria tributaria depende de que la conducta infractora se haya realizado bajo los parámetros descritos, por sustracción de materia, la ausencia de culpabilidad es indicativa de que el reproche punitivo debe excluirse. Ese específico supuesto de hecho configura las notas distintivas de lo que se han denominado causales eximentes de responsabilidad.

Específicamente, dentro del ámbito negativo de la culpabilidad y sus elementos, la ausencia del segundo de ellos se afina a una de las causales que anula tal categoría; el error de Derecho –hoy llamado error de prohibición–.

1. Aplicación del error de prohibición en el ámbito sancionador tributario

El error de prohibición se configura cuando a partir de juicios de valor errados, el sujeto infractor ignora que su acción no se encuentra permitida por el ordenamiento, de modo que obra bajo una falsa percepción de licitud. Ha sido dividido en error de prohibición directo e indirecto, como se pasa a ver (Barbosa Castillo, 2012):

- (a). El Error de prohibición directo es aquel que recae sobre: (i). La existencia del tipo penal, (ii) la vigencia del tipo penal o (iii) su interpretación.

² Teoría Normativa de la Culpabilidad.

³ Artículo 23 del Código Penal colombiano.

(b). Por su parte, habrá error indirecto en aquellos casos en los cuales la creencia equivocada recae sobre una de las causales que excluyen la antijuridicidad de la conducta. Es decir, a pesar de comprender que se está realizando una conducta contraria a Derecho, el sujeto cree que está inmerso en una de las causales mencionadas, situación materializada en cinco casos, a saber:

- La persona percibe equivocadamente los hechos y asume de manera errada que concurren los requisitos fácticos de una causal de justificación.

- La persona actúa bajo la convicción de que existe una justificante que en realidad no está prevista legalmente como tal.

- La persona incurre en un error de valoración jurídica, sobre los presupuestos de una causal de justificación.

- La persona actúa bajo el supuesto de que concurren los supuestos fácticos de una causal eximente de responsabilidad.

- La persona incurre en un error de valoración sobre los presupuestos jurídicos de una causal excluyente de responsabilidad.

En lo que respecta a los tipos sancionadores tributarios, ha de recordarse que la descripción típica de las faltas administrativas contenidas en el Estatuto Tributario, contienen una serie de elementos normativos extras que resultan connaturales a la determinación de la obligación tributaria sustancial (v.g. noción de gasto, ingreso, costo, impuesto descontable, entre otros) o al cumplimiento de los distintos deberes formales, de modo que, para comprender el

alcance de la prohibición resulta necesario fijar previamente el contenido de dichas nociones jurídicas.

Aunque la configuración del error de prohibición en materia sancionadora impositiva es casi nula, es necesario rescatar que solo tres disposiciones de nuestra legislación tributaria incorporaron un mandato jurídico similar al aquí estudiado.

Se está haciendo referencia a lo que comúnmente se ha denominado “diferencia de criterios”, causal eximente prevista textualmente en los artículos 589, 647 y 685 del ET.

Las tres normas puestas de manifiesto señalan, en términos generales, que las sanciones allí previstas no serán impuestas si las conductas infractoras cuya realización se reprocha provienen de “diferencias de criterios en la interpretación del Derecho con la Administración de Impuestos”.

Como puede observarse, la causal eximente en comento configura una de las modalidades de error de prohibición, esto es, aquel que recae sobre la interpretación del tipo infractor.

Así, esa clase de error de prohibición ocurre cuando la interpretación jurídica que lleva a cabo el sujeto infractor sobre la descripción normativa de la infracción adquiere tal connotación, que no solo lo lleva a cometer la falta, sino que, al mismo tiempo, sirve como justificación para excluir la culpabilidad.

El caso típico tiene lugar a propósito de la comisión de las conductas previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, que

han sido recogidas bajo la denominación de “conductas que constituyen inexactitud en las declaraciones tributarias”.

Según la norma referenciada, son sancionables, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles a gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, entre otras conductas.

Entonces y a manera ejemplificativa, habría error de prohibición en lo que concierne a la interpretación del tipo, cuando quiera que el sujeto pasivo de la obligación determine que cierto ingreso no resulta gravado, a partir de un ejercicio interpretativo razonable.

Lo anterior supone que la labor hermenéutica llevada a cabo por el infractor debe fundarse en un razonamiento válido, cuando menos defendible, de modo tal que, desde los criterios de interpretación jurídica, pueda calificarse como coherente. Una vez se acrediten los anteriores presupuestos, automáticamente se excluye el reproche sancionador, que, en los términos del Estatuto Tributario, es absoluto.

Sobre ese particular, vale la pena destacar que por razones de política punitiva, el legislador tributario no hizo diferenciación alguna entre errores vencibles y errores invencibles.

La teoría de la invencibilidad del error está planteada en función de la dicotomía que existe entre *conocimiento actual* y *conocimiento actualizable* del estado de la ilicitud

de la conducta. Así, nuestro ordenamiento (por lo menos en materia penal), optó por requerir del infractor la obligación de conocer potencialmente aquellas normas cuyo contenido denotan una prohibición, de manera que el error será invencible cuando el conocimiento de la ilicitud iba más allá del conocimiento que se requería de él.

La diferenciación entre ambas modalidades de error en materia penal resulta vital, pues los efectos punitivos tras la concurrencia de la causal varían de conformidad si se trató de un error vencible o invencible.

En efecto, según las voces del Código Penal colombiano, las penas a imponer por conductas cometidas bajo error de prohibición directo vencible se reducen a la mitad de lo previsto, mientras que, en los casos de error directo invencible, se anula por completo el reproche sancionador.

Sin embargo, como se mencionó, en materia impositiva la concurrencia del error bajo cualquier modalidad impide que la sanción sea impuesta.

Ahora, si bien resulta incuestionable el efecto punitivo del error, queda una duda por despejar. Aun bajo la existencia de un supuesto de error de prohibición, ¿está facultada la Administración para modificar la liquidación privada subsanando aquellas conductas que dieron lugar a la infracción?

Para ahondar en la cuestión planteada, volvamos al tipo infractor previsto en el artículo 647 del ET. Según las disposiciones actuales, cuando quiera que la Administración advierte la comisión de una conducta que constituye inexactitud, no solo impone la sanción

del caso, sino que modifica la declaración tributaria corrigiendo la conducta irregular (*i.e* desconoce una determinada expensa impropcedente o añade un ingreso gravado).

No obstante, si se parte de la base de que el sujeto infractor obró bajo de estado y se comprueba que concurrieron todos los presupuestos propios de dicha categoría jurídica, ¿realmente la actuación desplegada por el sujeto pasivo constituye una inexactitud que de suyo, implica la modificación de la liquidación del tributo?

Como puede verse, el asunto plantea varias cuestiones prácticas que revisten una importante relevancia. Una aproximación inicial al tema podría hacerse tomando en consideración que el error de prohibición como causal eximente de responsabilidad excluye el reproche culpabilístico de la infracción y no su tipicidad, de tal forma que, en estricto sentido, se cometió la falta pero se anulan las consecuencias jurídicas de carácter punitivo connaturales a dicho acto jurídico.

Con todo, lo cierto es que la proscripción de responsabilidad objetiva que impera en nuestro ordenamiento, en concreto, en materia tributaria, privilegia la aplicación de todas las causales eximentes de responsabilidad que anulen bien la tipicidad, la culpabilidad o la antijuridicidad. Desde luego, le corresponderá al sujeto infractor alegar a su favor el cumplimiento de los requisitos de cada una de ellas.

II. La doctrina judicial que al respecto ha decantado el Consejo de Estado

A diferencia del Derecho comparado en el cual la aplicación del error de prohibición

(y la demás causales que eximen de responsabilidad al sujeto infractor) es una idea sobradamente aceptada, en nuestro ordenamiento, los operadores e intérpretes de la ley tributaria aún se presentan reticentes a aceptar tal orden de cosas.

Es así como, de manera paulatina y a instancias jurisprudenciales, se ha ido reconociendo que el fundamento para fijar el ejercicio del *ius puniendi* bajo los parámetros expuestos subyace al mandato de que trata nuestro artículo 29 de la Constitución.

Pues bien, el criterio que al respecto ha fijado la jurisprudencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, ciertamente se ha caracterizado por ser abstracto y poco uniforme.

Repárese que desde tiempo atrás numerosos pronunciamientos se han proferido regulando la materia, sin que sea posible identificar a ciencia cierta una posición clara de parte del alto tribunal.

Esa situación ha venido variando a partir del año 2016, momento en el cual se emitieron varias sentencias que han aceptado la extensión de las categorías contenidas en el artículo 29 de la Constitución al ámbito sancionador tributario.

Uno de los pronunciamientos que amerita ser tenido en cuenta es la sentencia del 30 de agosto de 2016 (expediente: 19851, C.P.: Hugo Fernando Bastidas). En esa oportunidad, la Sección tuvo que pronunciarse con respecto a la sanción de inexactitud propuesta por la Administración Municipal de Yumbo a la parte demandante, la Sociedad Transgas de Occidente S.A

Como tuvo la oportunidad de advertirse en otro escrito similar, la providencia en comentario se caracteriza por contener grandes extensiones de *dicta* y citas jurisprudenciales, específicamente, a la hora de establecer los principios que rigen la facultad sancionadora que se reconoce a la Administración de Impuestos.

Pese a que se trata de un avance considerable si se la compara con otros pronunciamientos que desarrollaron el tema, desafortunadamente reproduce la doctrina que sobre el asunto decantó la Corte Constitucional y sobre la cual se planteó una crítica sumaria. Al respecto, la providencia sostuvo:

A pesar de que el poder administrativo sancionatorio y el penal tienen orientaciones diferentes, *con miras a preservar la seguridad jurídica, el derecho sancionatorio administrativo debe regirse por los principios del derecho punitivo*, lo que, en últimas, teóricamente, abarca la aplicación del principio de culpabilidad (destacado fuera del original).

Como quedó establecido de manera previa, las garantías y principios constitucionales derivados del artículo 29 de la Constitución se extienden indistintamente a cualquier procedimiento que tenga por objeto ejercer el *ius puniendi*. Bajo ese contexto, resulta errado aplicar la presunción de inocencia allí contenida de manera *preferente* en el sistema punitivo penal.

Aun así, el criterio emitido por el tribunal contencioso terminó por concluir que “en estricto sentido, para que exista infracción tributaria sancionable se exige la existencia de

una conducta: i) típica; ii) antijurídica; y, iii) culpable. Estos requisitos deben cumplirse conjuntamente para declarar la responsabilidad por infracción a la ley tributaria y para imponer la sanción correspondiente”.

Sin perjuicio de lo anterior, la providencia plantea una desconexión entre un régimen subjetivo de culpa y las consecuencias de ello, pues tras reconocer que la responsabilidad tributaria se define de conformidad con los principios de culpabilidad, antijuridicidad y tipicidad, solo aceptó como causal eximente de responsabilidad el error que recae sobre la interpretación del Derecho. Antes bien, condicionó la concurrencia de la causal, en los siguientes términos:

Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración contenga todos los elementos de hecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.

Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria, cuestión que tendrá la oportunidad de explicar si la autoridad formuló requerimientos.

Esa teoría, que ha venido haciendo carrera al interior del alto tribunal, únicamente ha aceptado como causal eximente la prevista en los artículos 589, 647 y 685 del ET. De ese modo, ha excluido la aplicación de las demás modalidades de error y en sí, de todas las causales eximentes.

No obstante lo anterior, por primera vez el Consejo de Estado precisó la definición de *interpretación razonable*. A esos efectos, la Sección manifestó:

Pero, ¿qué se entiende por una “interpretación razonable” de las normas tributarias? La Sala considera que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable, puede verificarse y partir, en cada caso, de los siguientes presupuestos:

Debe figurar una norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.

Es menester contar con una posición jurídica sostenida por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación derivados de la ley y la Constitución.

La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación. Si, la norma que admite más de una interpretación plausible es generalmente anfibológica.

La situación fáctica del contribuyente, que debe subsumirse en la norma bajo la interpretación plausible.

La explicación puesta de manifiesto se resume en las mismas consideraciones de la providencia cuando señaló:

Al amparo de la doctrina del derecho viviente, la Corte Constitucional ha precisado que es necesario distinguir los enunciados normativos (disposiciones) y las normas (contenidos normativos).

Y es cierto, la ley puede admitir diversas interpretaciones y algunas de esas interpretaciones pueden resultar contrarias a la Constitución. Pero corresponde al juez (Corte Constitucional o Consejo de Estado, según sea el caso) determinar cuál es la interpretación (la regla normativa, en palabras de la Corte) que está conforme con la Constitución.

Pero como puede ocurrir que de uno o varios enunciados normativos se desprendan varios contenidos normativos razonables en la medida en que se sustentan en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, se configurará la ausencia de responsabilidad que describe el artículo 647 ET. Cuando el juez descarte la interpretación propuesta por el contribuyente, pese a ser plausible, y opte por la interpretación que propuso la administración tributaria, por encontrarla más ajustada a la Constitución y la ley, el acto saldrá avante.

Es verdad que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, bajo el modelo de auto-determinación del tributo, se ve obligado a realizar interpretaciones de las disposiciones jurídicas que componen el ordenamiento. Especialmente, en materia impositiva la complejidad de las normas y la frecuencia

con que son modificadas hacen de ese ejercicio uno de difícil cumplimiento.

Sin embargo, no todas las discrepancias que surgen entre Administración y contribuyente adquiere la connotación de error, pues, como se explicó de manera precedente, solo aquellas interpretaciones relevantes desde el punto de vista hermenéutico tienen la entidad de anular la culpabilidad como criterio configurativo de la responsabilidad.

En suma, el avance de la jurisprudencia administrativa demuestra que el ejercicio judicial se está direccionando cada vez más al reconocimiento pleno del error como causal eximente de responsabilidad.

En ese orden de ideas, es menester de los sujetos pasivos de la obligación y obligados tributarios, el solicitar la aplicación de dichas categorías jurídicas, de modo que, desde el inicio del procedimiento administrativo la cuestión sea un asunto a debatir.

Conclusiones

El ejercicio de las facultades concedidas a la Administración en virtud del *ius puniendi*, se encuentra regulado de conformidad con el mandato contenido en el artículo 29 de la Constitución Nacional. En efecto, en dicha disposición normativa, se encuentran contenidos los principios que rigen la actividad sancionadora del Estado que resulta transversal a los distintos ámbitos punitivos existentes.

Uno de ellos es el principio de culpabilidad, categoría jurídica que dentro de nuestro ordenamiento impositivo carece de una definición o alusión expresa. Sin embargo,

tanto la doctrina como la jurisprudencia han aproximado el tema, llenando así el vacío legal en comento.

Ahora, de conformidad con su contenido esencial, la determinación e imposición de sanciones tributarias procede cuando quiera que la Administración verifica el componente subjetivo que explica el proceder imputable al sujeto infractor. Bajo ese contexto, la inexistencia de dicho reproche culpabilístico conlleva la falta de responsabilidad, es decir, configura las notas distintivas de aquello que se denomina causas que eximen de responsabilidad.

En lo que interesó al presente texto, una de las causas que denotan la inexistencia de culpabilidad en relación con una determinada conducta infractora es el error de derecho o error de prohibición, como se le conoce actualmente.

Habida cuenta de la proscripción de la culpa objetiva en materia sancionadora tributaria, todas las modalidades de error de prohibición resultan extensivas al sistema de infracciones previsto en el Estatuto. Sin embargo, por ahora, el análisis únicamente se circunscribió a aquellas modalidades de error previstas en nuestra legislación impositiva, en concreto, a aquello que con el tiempo pasó a llamarse *diferencia de criterios*.

La diferencia de criterios es, en realidad, una modalidad de error que recae sobre la interpretación del tipo infractor. En otras palabras, se configura cuando el sujeto, a partir de un juicio hermenéutico errado, concluye que no está realizando la conducta tipificada como falta.

Aunque dicha categoría jurídica no resulta novedosa dentro de nuestro ordenamiento, solo hasta ahora, la jurisprudencia proferida por el Consejo de Estado ha comenzado a decantar su contenido. En ese sentido, recientes pronunciamientos proferidos durante el año 2016, definieron los primeros criterios que determinan su cabal aplicación.

Bajo el anterior contexto, la conclusión a la que se arriba es que el desarrollo teórico que se ha concedido al concepto de error y sus distintas modalidades denota cierto rezago. Sin embargo, esfuerzos al interior de la doctrina y la academia seguramente irán abriendo el debate de modo que las cuestiones prácticas relativas a la aplicación de las categorías en comento se plantee en el ámbito de los procedimientos administrativos y judiciales que controlan la legalidad de las actuaciones administrativas llevadas a cabo por la autoridad de impuestos.

Referencias

Doctrina

Barbosa Castillo, G. (2012). “Error de Prohibición”, en: *Lecciones de Derecho Penal* Parte General (pp. 393-398). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

González Méndez, A. (2010). “El principio de responsabilidad en el Derecho Tributario sancionador y la reconducción de sus causas de exclusión a categorías sistematicas”, en: *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (pp. 821 - 844). Madrid: Aranzadi.

Moreno Fernandez, J. I. (2010). “Los Principios Constitucionales del Procedimiento Sancionador Tributario

a la Luz de la Jurisprudencia Constitucional”, en: *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (pp. 755-795). Madrid: Arazandi.

Pabón Parra, P. A. (2011). *Manual de Derecho Penal*. Parte General. Bogotá : Ediciones Doctrina y Ley.

Tovillas Morán, J. M. (2010). “Error vencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad”, en: *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (pp. 845-863). Madrid: Aranzadi.

Jurisprudencia

Consejo de Estado. Sentencias.

Del 30 de Agosto de 2016 (expediente: 19851, C.P.: Hugo Fernando Bastidas).

Del 1 de marzo de 2014 (expediente: 17666, C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Del 30 de abril de 2014 (expediente: 19937, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Del 28 de febrero de 2013 (expediente: 18807, C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Del 1 de noviembre de 2012 (expediente: 17786, C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Corte Constitucional. Sentencias.

C-597 de 1996.

Normativa

Constitución Política de Colombia.

Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989).

Leyes

1819 de 2016.

1607 de 2012.